

LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL A LOS PRODUCTOS AGRÍCOLAS, A SU TRANSFORMACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN

MARÍA JESÚS VARONA BOSQUE

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los incentivos fiscales del Real Decreto Ley 12/2006 desde el punto de vista del régimen comunitario multisectorial de ayudas de estado.
- III. El régimen comunitario de ayudas de estado en el sector agrícola.
- IV. La aplicación de la legislación sectorial agrícola al REF.
- V. Traslación del régimen comunitario en la legislación interna.
- VI. Opciones interpretativas para la tributación del sector agrícola.
- VII. Conclusiones.

Resumen del contenido:

La autora aborda la aplicabilidad del régimen comunitario de ayudas de estado al sector agrario y forestal en los incentivos del Régimen Económico y Fiscal vigentes en el período 2007/2013, las diferencias con el régimen común de las ayudas de estado con finalidad regional y las posibles interpretaciones a que puede dar lugar la redacción de la normativa interna española que establece los beneficios fiscales.

I. INTRODUCCIÓN

Los incentivos fiscales previstos en la Ley 19/1994 fueron modificados, para el periodo 2007/2013, mediante Real Decreto Ley 12/2006 y posteriormente desarrollado mediante Real Decreto 1758/2007. Aparecen en ambos textos legales unas referencias a la directa aplicabilidad de la legislación comunitaria de ayudas de estado en el sector agrícola.

España sigue siendo soberana para instaurar el régimen fiscal de imposición directa que estime oportuno sin injerencias comunitarias, y que tiene algunas limitaciones en la indirecta, pero para ambos casos cualquier excepción que se conceda a un territorio o a unos beneficiarios concretos debe pasar el filtro comunitario con antelación a su puesta en marcha so pena de ser consideradas ayudas ilegales y sometidas a la amenaza de un reembolso.

II. LOS INCENTIVOS FISCALES DEL REAL DECRETO LEY 12/2006 DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL RÉGIMEN COMUNITARIO MULTISECTORIAL DE AYUDAS DE ESTADO

Mucho se ha escrito ya de la especial incidencia que tienen para los beneficios tributarios previstos en el Régimen Económico y Fiscal las modificaciones que en cada período de programación comunitaria sufren las llamadas "ayudas de estado" por lo que simplemente vamos a limitarnos a recordar las grandes líneas del régimen comunitario de competencia.

Sin ánimo de reiterar lo que ya es público, sí parece que conviene recordar que

En este sentido la Comisión Europea examinó en 2006 las entonces propuestas de las autoridades españolas en dos concretos expedientes de ayudas estatales: el N376/2006 relativo a la revalidación del régimen de la Zona Especial Canaria y el N377/2006 que examina la compatibilidad del régimen para los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994.

En general la consideración comunitaria de las ayudas de estado está contenida en artículo 87.1 del TCE según el cual serían incentivos que inciden en los intercambios comerciales entre estados miembros "bajo cualquier forma que falseen o amenacen con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones". Este

marco se cumple con las ayudas del REF ya que según aprecia la Comisión Europea en las cartas referenciadas:

1. Se implica a recursos del Estado Miembro a través de exenciones y/o reducciones fiscales que constituyen ingresos fiscales condonados.

2. Son medidas que sólo se aplican a las empresas que operen en Canarias, por lo que éstas tienen una ventaja comparativa sobre las que, operando en este territorio no tengan aquí las inversiones que exige la normativa fiscal y por tanto podrían, potencialmente, provocar distorsiones de la competencia.

3. El régimen está abierto a entidades que pueden competir en el ámbito internacional y por tanto pueden, también al menos como posibilidad, afectar a los intercambios entre Estados Miembros.

Al cumplirse estas condiciones, las autoridades nacionales ven reducidas las posibilidades de configuración del Régimen Económico y Fiscal ya que éste ha de cumplir las exigencias comunitarias en materia de ayudas de estado. Canarias tiene en este sentido la ventaja de contar en este marco con un régimen excepcionalmente favorable que le permite una mayor amplitud e intensidad de las medidas debido a su carácter de región ultraperiférica.

Los condicionantes a cumplir se contienen fundamentalmente en las Directrices de Ayudas de Estado con finalidad regional (en adelante, DAR). Estas normas se aprueban actualmente coincidiendo tanto en tiempo

como en orientaciones con cada período de programación de fondos y son normas de actuación a las que el Estado Miembro se somete "voluntariamente". Las aplicables al período 2007/2013 se publicaron en el DOCE C54 de 04.03.2006 y las medidas apropiadas para revisar las normas aprobadas con el marco anterior y adaptarlas al vigente fueron aceptadas por España el 19 de abril de 2006.

Este marco genérico es la base del examen al que la Comisión sometió el REF vigente, al constituir el mismo un régimen multi-sectorial que forma parte de una estrategia de desarrollo regional con objetivos claramente definidos. El marco contempla dos tipos fundamentales de ayuda:

- a) Ayudas a la inversión: las concedidas para un proyecto de inversión inicial en el sentido expresado en el punto 34 de las DAR y que en esencia reflejan el mismo concepto que el contenido en los artículos 25 y 27 A) y B) de la actual Ley 19/1994.
- b) Ayudas de funcionamiento: todas aquellas que no se correspondan con las mencionadas definiciones que, en general, suelen corresponder a la reducción de los gastos corrientes de las empresas o a inversiones de pura sustitución y que a nivel comunitario suelen estar muy limitadas o en algunos casos prohibidas.

En este documento se especifican los porcentajes máximos de auxilio público tanto por región como por tipo de beneficiario y de ayuda. Son particularmente

destacables sus puntos 17, 80 y 84 en el que se establece el marco aplicable a Canarias como región ultraperiférica con un límite mejorado de inversión subvencionable y la posibilidad de establecimiento de ayudas de funcionamiento con carác-

ter estable en porcentajes de auxilio y sin limitación temporal.

Conforme a este esquema, los incentivos del REF tienen las siguientes características como ayudas de estado multisectoriales:

CUADRO 1
CONFIGURACIÓN DE INCENTIVOS REF COMO AYUDAS DE ESTADO

Artículos de la Ley 19/1994	25	26	27.4 a)	27.4 b)	27.4 c)	27.4 d)	Régimen ZEC
Ayudas de estado a la inversión							
Ayudas de estado al funcionamiento							

Fuente: Comisión Europea. Expedientes N 376/2006 y N 377/2006

Las directrices tienen, sin embargo varias excepciones de aplicación y la que nos ocupa en este trabajo- el sector primario agrícola y forestal- es una de ellas. Según el punto 8 de las DAR esta legislación no es aplicable a los productos que enumera el Anexo I del Tratado aunque sí parcialmente a la transformación y a la comercialización de esos productos.

Esta es la razón por la que tanto en las autorizaciones de los artículos 25, 26 y 27 como en la que renueva la Zona Especial Canaria la Comisión insista en resaltar el compromiso de España de respetar las normativas sectoriales de aplicación y que específicamente llame la atención acerca de la posibilidad de adoptar las medidas apropiadas para adaptarse al marco sectorial agrícola que en ese momento aún no había sido

adoptado (puntos 19 y 68 del régimen N377/2006 y 17 del N 376/2006).

Vamos pues a detenernos en el contenido de ese régimen comunitario para centrar su incidencia en los incentivos del Régimen Económico y Fiscal y pronunciarnos sobre su aplicabilidad al sector primario.

III. EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO EN EL SECTOR AGRÍCOLA

A) MARCO GENERAL

Quizás por ser un tema puramente sectorial, la específica regulación comunitaria de ayudas de estado para el sector agrícola no ha sido tan pública como la regulación de las DAR a pesar de tener notas en común con ella y puede merecer la pena difundir, si quiera a

grandes rasgos, los elementos más característicos de su contenido.

Tal como se realiza en el ámbito multisectorial, también en el agrícola se establecen por períodos de programación “reglas del juego” para entender que los auxilios públicos concedidos al sector primario son compatibles con el Derecho comunitario, esto es, que no contravienen la Política Agrícola Común y que además son coherentes con el especial régimen de financiación comunitaria de que disfruta el sector (FEADER), con las orientaciones generales de competencia y, cómo no, con las obligaciones internacionales que impone la Organización Mundial de Comercio.

El marco general en el que se mueve el sector viene dado por tres grandes líneas:

1. Las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal 2007/2013. (DOC C 319 de 27.12.2006) (en adelante, DAF). En ellas, a semejanza de las DAR en el ámbito multisectorial, se especifican las medidas que para su concreto ámbito de aplicación son compatibles con la normativa comunitaria. Dado lo específico de sus destinatarios, y del régimen de apoyo tradicional con que cuenta el sector, comprende un gran abanico de medidas para fomentar su adaptación a la política agrícola común, para mejorar el sector primario o para paliar los efectos de los desastres naturales.
La Dirección General de la Comisión Europea competente para efectuar ese examen es, a diferencia de las multisec-

toriales en las que interviene la DG competencia, la DG de Agricultura y Desarrollo Rural.

A efectos del Régimen Económico y Fiscal ciertamente sólo algunas de las medidas contempladas en las DAF serían de aplicación: concretamente las ayudas a la inversión tanto en su vertiente de explotaciones agrícolas como para las empresas de transformación y comercialización y las previsiones para ayudas de funcionamiento. No obstante, todas estas medidas han de cumplir una serie de principios generales comunes a cualquier medida que se adopte en el sector y por tanto que también son lógicamente aplicables a las ayudas con forma fiscal.

2. Las ayudas de *minimis* en el sector, que también cuentan, en este caso conjuntamente con el sector pesquero, con un desarrollo específico (Reglamento CE nº 1860/2004, de la Comisión de 6 de octubre de 2004). Son un tipo de ayudas que, debido a tener un importe mínimo, están exentas de notificación previa para su autorización siempre que cumplan las normas que en dicho Reglamento se detallan. Dado que el importe autorizado es sólo de 3.000 euros en un período de 3 años y que son de exclusiva aplicación al sector primario, no parece que sea éste el instrumento jurídico adecuado para dar soporte normativo a unas ayudas tan cuantiosas como las establecidas en el Régimen Económico Fiscal. En cualquier caso, la vigencia de este Reglamento

expira el 31.12.2008 y sólo es de aplicación a la producción agrícola, rigiéndose por el marco general de *minimis* la ayuda a la industria agroalimentaria.

3. La regulación específica de ayudas estatales para las PYMES en el sector primario también cuenta con un instrumento jurídico *ad hoc* a través del Reglamento 1857/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006 (DOC L 583 DE 16.12.2006) que, a pesar de ser anterior a las directrices marco, tiene vigencia hasta 2013 y que regula exenciones de notificación para las ayudas de estado del sector agrícola siempre que se cumplan determinadas condiciones y se suministre la pertinente información a la Comisión. No abarca a todas las ayudas que desgranar las directrices pero sí establecen la exoneración que nos interesa a efectos de REF: las ayudas a inversiones en explotaciones agrarias. Con respecto a las ayudas a la comercialización y transformación de los productos agrícolas el Reglamento aplicable con carácter general es el 1998/2006, (DOCE L 379 de 28.12.2006) es decir, el marco multisectorial que establece como límite para la notificación los 200.000 euros en igual periodo.
4. El Reglamento 247/2006, que aun tratando fundamentalmente de los apoyos POSEI a las producciones comunitarias y del Régimen Específico de Abastecimiento para las Regiones Ultraperiféricas, también se ha ocupado de las ayudas estatales permitiendo en su artículo 16 el establecimiento de ayu-

das de funcionamiento en el sector de la producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas.

B) MARCO ESPECÍFICO DE AYUDAS EN RELACIÓN AL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL Y AL CARÁCTER ULTRAPERIFÉRICO DE CANARIAS

Por lo que al encuadramiento de REF en el marco comunitario agrícola de ayudas de estado se refiere, interesa subrayar varias cuestiones que la diferencian del régimen general:

1. La intensidad de ayudas a la inversión para explotaciones agrícolas en Canarias es superior a la contemplada con carácter general en las DAR. En el marco general la ayuda asciende al 40% (60% para PYMES) del equivalente de subvención neta y en el de inversiones a explotaciones agrícolas o de transformación y comercialización de productos locales puede alcanzar el 75% para las empresas de dimensión económica reducida. (Artículos 15 del Reglamento 247/2006 de 30 de enero por el que se aprueba el vigente POSEI y Anexo del Reglamento 1698/2005 por el que se aprueba el FEADER). En principio, pues, no debe haber impedimento alguno con respecto a la intensidad de la medida en el sector agrícola.
2. A semejanza del marco multisectorial, también en el marco agrícola se pueden autorizar las ayudas de funcionamiento tal como establecen el artículo 16 del Reglamento CE 247/2006 preci-

tado y el punto 110.c) y d) de las propias directrices agrícolas. No obstante, así como en el marco general ya se establecen los principios generales a los que responde el sistema en cuanto a ayudas a transporte, en el agrícola la Comisión se limita a reconocer su limitada experiencia en este marco y a anunciar que las estudiará caso por caso teniendo en cuenta su conexión con los programas de desarrollo rural y su afectación a la competencia.

No hay hasta esta fecha un desarrollo de los mencionados principios ya que las notificaciones que España ha realizado hasta ahora y han sido autorizadas por la Comisión en este marco se refieren con carácter casi exclusivo a ayudas para paliar desastres naturales que, como hemos visto, no serían aplicables al REF.

No obstante, se puede destacar que tampoco parece haber, al menos a priori, una mayor dificultad que la de justificar, como se hace en el marco general, la proporcionalidad de la medida con las limitaciones al desarrollo económico que se pretende paliar.

En efecto, si acudimos a las ayudas a otras regiones ultraperiféricas que se han autorizado por la Comisión hay un amplio abanico de ayudas de funcionamiento que han pasado también el filtro comunitario. De éstas destacamos por su semejanza con el Régimen Económico Fiscal los instrumentos paralelos en los Departamentos Franceses de Ultramar, a través de la ley de ordenación de esos territorios (expedientes N522/2006,

N524/2006, N529/2006, N540/2006, N542/2006, N559/2006, N560/2006, N627/2006, N667/2006 y 668/2006) y la revalidación de la Zona Franca de Madeira (N421/2006). Todos ellos instauran incentivos fiscales de aplicación indistinta para el sector primario y los restantes sectores y han sido autorizados por la Comisión con la base de su apoyo al desarrollo económico y social de esos territorios. Las referencias que se realizan en las autorizaciones al sector agrario se pueden resumir en dos puntos: respecto a las ayudas a la inversión han de respetarse estrictamente las limitaciones que establece la normativa comunitaria y respecto a las ayudas de funcionamiento, la Comisión se limita a su autorización con base en la legislación expuesta.

Únicamente en una ayuda de funcionamiento concedida a las organizaciones de productores de plátano franceses (N40/2004) la Comisión ha establecido, eso sí para el marco comunitario 2000-2006, de redacción muy similar a la actual, las condiciones siguientes para considerar que está justificada una ayuda al sector agrícola:

1. La ayuda debe tener una contrapartida o un elemento que incite la actividad: en el caso que examinó el beneficiario debía cumplir compromisos de mejora que, al menos teóricamente, iban a superar los problemas de organización del sector.
2. Debe contribuirse al desarrollo económico del sector, entendiendo éste en el contexto de las sinergias de las acciones emprendidas tanto en el marco comunitario como en el nacional.

En principio, y con base en esos parámetros, el examen del Régimen Económico y Fiscal debería hacerse aportando varios elementos:

- a) Coherencia con el marco aprobado como desarrollo rural.

Los elementos comunes que forman parte de los ejes y medidas previstos en el programa de desarrollo rural de Canarias FEADER 2007/2013 se refieren exclusivamente a ayudas a la inversión y reproducen exactamente el contenido de la legislación sectorial expuesta más arriba. Una primera aproximación nos podría pues llevar a excluir las inversiones de sustitución y los derechos de plantación para preservar la coherencia entre ambos marcos. No obstante, es de subrayar que el marco de las ayudas de funcionamiento no tendría encaje en este marco y que sólo a través de espe-

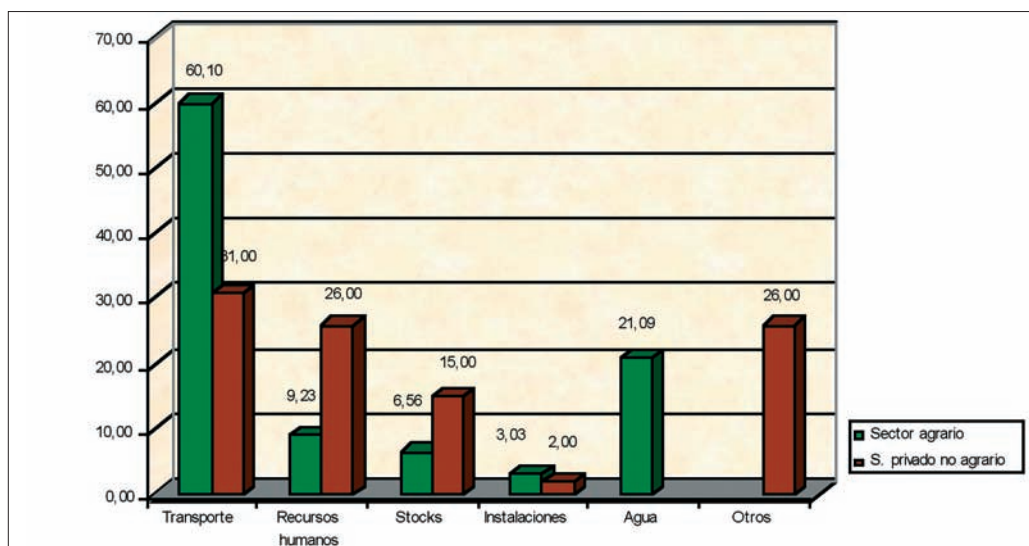
cificar el otro parámetro podríamos tener un beneplácito comunitario.

- b) Contribución a paliar los costes de ultraperiferia

Así como se justificó este extremo en el marco multisectorial, también en el área del sector primario sería preciso demostrar que la producción agrícola tiene una carga por costes de ultraperiferia similar a la que padecen el resto de los sectores económicos (incluida la industria agroalimentaria).

La Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación del Gobierno de Canarias encargó en 2002, con actualización en 2004, el estudio paralelo al acometido en el sector privado y en el público por la Consejería de Economía y Hacienda que arroja los siguientes importes:

CUADRO 2
COMPONENTES DEL COSTE DE ULTRAPERIFERIA EN EL SECTOR AGRARIO
Y EN EL RESTO DEL SECTOR PRIVADO (%)



Fuente: Coste de Ultraperiferia para el sector agrario en Canarias realizado por Aeconomía XXI por encargo de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación.

CUADRO 3
COSTE DE ULTRAPERIFERIA DEL SECTOR AGRARIO EN CANARIAS

Factores de Coste	Miles euros	% s/total del coste de ultraperiferia	% s/VAB sector primario (1)	% s/ valor producción agraria 2002 (2)
Transporte	60.732,55	60,10	11,91	8,59
Transporte de la producción hacia mercados exteriores	48.605,20	48,10	9,54	6,88
Transporte aprovisionamiento de insumos	12.127,35	12,00	2,38	1,72
Recursos naturales (agua)	21.313,60	21,09	4,18	3,02
Recursos humanos	9.328,21	9,23	1,83	1,32
Stocks	6.626,59	6,56	1,30	0,94
Instalaciones	3.058,43	3,03	0,60	0,43
Total	101.059,4	100,00	19,83	14,3

Fuente: Coste de Ultraperiferia para el sector agrario en Canarias realizado por Aeconomía XXI por encargo de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación.

No parece, pues, a tenor de los datos transcritos que pueda existir dificultad alguna en trasladar este coste como justificación de las ayudas fiscales del REF al sector y tanto para las de inversión como para las de funcionamiento que nos quedaban fuera del marco del FEADER.

IV. LA APLICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN SECTORIAL AGRÍCOLA AL REF

El compromiso de las autoridades españolas al que se ha aludido anteriormente y la única advertencia que lleva a efecto la Comisión en la autorización del artículo 25, 26 y 27 de que es posible que haya que adoptar medidas apropiadas para ajustar el incentivo fiscal, hacen que sea preciso revisar el marco en el que nos movemos a la luz de esa legislación sectorial.

Una de las primeras cuestiones que hay que aclarar es a quién afecta esta legislación sectorial.

Las directrices del sector agrícola, sea cual sea el tamaño del beneficiario, se aplican a las actividades de producción, transformación y comercialización de determinados productos agrícolas, con independencia de los concretos instrumentos de que se sirva la ayuda estatal (incentivos fiscales en el caso del REF).

Los productos cubiertos por esta legislación son, cómo no, aquellos cubiertos por la Política Agrícola Común: los enumerados en el Anexo I del Tratado CE con dos matices; se excluyen la pesca y los productos pesqueros y sus derivados (que tienen también un tratamiento particular) y se matiza

que se incluyen en esa lista dos productos: el corcho, de poca importancia para Canarias, y los productos que imitan o sustituyen a la leche o productos lácteos (los que pueden confundirse con ellos pero cuya composición se diferencia en que contienen grasas o proteínas de origen no lácteo según

la definición dada por el Reglamento comunitario 1898/87).

Reproducimos a continuación para una mayor claridad los productos del Anexo I que quedarían, además de los dos enumerados, cubiertos por legislación sectorial, bien de pesca o de agricultura.

CUADRO 4
PRODUCTOS CUBIERTOS POR EL ANEXO I DEL TCE Y SUJETOS A LEGISLACIÓN
SECTORIAL PRIMARIA

Partidas de la nomenclatura de Bruselas	Denominación de los productos
CAPÍTULO 1	Animales vivos
CAPÍTULO 2	Carnes y despojos comestibles
CAPÍTULO 3	Pescados, crustáceos y moluscos
CAPÍTULO 4	Leche y productos lácteos; huevos de ave; miel natural
CAPÍTULO 5	
05.04	Tripas, vejigas y estómagos de animales (distintos de los de pescado), enteros o en trozos
05.15	Productos de origen animal no expresados ni comprendidos en otras partidas; animales muertos de los capítulos 1 ó 3, impropios para el consumo humano
CAPÍTULO 6	Plantas vivas y productos de la floricultura
CAPÍTULO 7	Legumbres, plantas, raíces y tubérculos alimenticios
CAPÍTULO 8	Frutos comestibles; cortezas de agrios y de melones
CAPÍTULO 9	Café, té y especias, con exclusión de la yerba mate (partida 09.03)
CAPÍTULO 10	Cereales
CAPÍTULO 11	Productos de la molinería; malta; almidones y féculas; gluten; inulina
CAPÍTULO 12	Semillas y frutos oleaginosos; semillas, simientes y frutos diversos; plantas industriales y medicinales; pajas y forrajes
CAPÍTULO 13	
ex 13.03	Pectina
CAPÍTULO 15	
15.01	Manteca, otras grasas de cerdo y grasas de aves de corral, prensadas o fundidas
15.02	Sebos (de las especies bovina, ovina y caprina) en bruto o fundidos, incluidos los sebos llamados <i>primeros jugos</i>
15.03	Estearina solar; oleostearina; aceite de manteca de cerdo y oleomargarina no emulsionada, sin mezcla ni preparación alguna
15.04	Grasas y aceites de pescado y de mamíferos marinos, incluso refinados
15.07	Aceites vegetales fijos, fluidos o concretos, brutos, purificados o refinados



Partidas de la nomenclatura de Bruselas	Denominación de los productos
15.12	Grasas y aceites animales o vegetales hidrogenados, incluso refinados, pero sin preparación ulterior
15.13	Margarina, sucedáneos de la manteca de cerdo y otras grasas alimenticias preparadas
15.17	Residuos procedentes del tratamiento de los cuerpos grasos o de las ceras animales o vegetales
CAPÍTULO 16	Preparados de carnes, de pescados, de crustáceos y de moluscos
CAPÍTULO 17	
17.01	Azúcares de remolacha y de caña, en estado sólido
17.02	Otros azúcares; jarabes; sucedáneos de la miel, incluso mezclados con miel natural; azúcares y melazas caramelizadas
17.03	Melazas, incluso decoloradas
17.05	Azúcares, jarabes y melazas aromatizados o con adición de colorantes (incluidos el azúcar con vainilla o vainillina), con excepción de los zumos de frutas con adición de azúcar en cualquier porcentaje
CAPÍTULO 18	
18.01	Cacao en grano, entero o partido, crudo o tostado
18.02	Cáscara, cascarilla, películas y residuos de cacao
CAPÍTULO 20	Preparados de legumbres, de hortalizas, de frutas y de otras plantas o partes de plantas
CAPÍTULO 22	
22.04	Mosto de uva parcialmente fermentado, incluso <i>apagado</i> sin utilización de alcohol
22.05	Vinos de uva; mosto de uva <i>apagado</i> con alcohol (incluidas las mistelas)
22.07	Sidra, perada, aguamiel y otras bebidas fermentadas
ex 22.08 ex 22.09	Alcohol etílico desnaturalizado o sin desnaturalizar, de cualquier graduación, obtenido con los productos agrícolas que se enumeran en el Anexo I del Tratado, con exclusión de los aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas; preparados alcohólicos compuestos (llamados <i>extractos concentrados</i>) para la fabricación de bebidas
22.10	Vinagre y sus sucedáneos comestibles
CAPÍTULO 23	Residuos y desperdicios de las industrias alimenticias; alimentos preparados para animales
CAPÍTULO 24	
24.01	Tabaco en rama o sin elaborar; desperdicios de tabaco
CAPÍTULO 45	
45.01	Corcho natural en bruto y desperdicios de corcho; corcho triturado, granulado o pulverizado
CAPÍTULO 54	
54.01	Lino en bruto (mies de lino), enriado, espadado, rastrillado (peinado) o trabajado de otra forma, pero sin hilar; estopas y desperdicios de lino (incluidas las hilachas)
CAPÍTULO 57	
57.01	Cáñamo (<i>Cannabis sativa</i>) en rama, enriado, espadado, rastrillado (peinado) o trabajado de otra forma, pero sin hilar; estopas y desperdicios de cáñamo (incluidas las hilachas)

Así, en principio, todas las entidades que se dediquen a la producción, transformación o comercialización de estos productos tendrían que aplicar las directrices sectoriales de agricultura.

No obstante, la propia legislación matiza esta aproximación exigiendo para la transformación que el producto resultante sea también un producto agrícola y que la comercialización se refiere a la colocación en el mercado para la venta que no sea la inicial del productor primario. Además se reenvía a la legislación multisectorial toda aquella industria agroalimentaria que no esté específicamente nombrada en la legislación agrícola, por lo que la práctica totalidad de las transformaciones de la industria agroalimentaria saldrían de este marco. Sí permanecerían en él, en cambio, las actividades que llevan a cabo las agrupaciones de productores como comercialización de los productos.

Por lo tanto ya respecto al ámbito subjetivo tenemos una primera restricción de lo que a priori parece incluido: esas directrices sólo se aplican parcialmente al sector de la comercialización y transformación agroalimentaria. Dependiendo de la forma concreta de la ayuda, será pertinente o no la aplicación de la legislación sectorial agrícola. En general se ha optado por una equiparación entre las empresas agroalimentarias y las que operan transformando o comercializando otros productos y sólo en el caso de que en cada una de las medidas que desgrana las directrices lo estableciera así tendríamos que acudir a esta legislación.

No obstante, como todo dentro del ámbito comunitario, también existe una excepción a la regla general: la comercialización y transformación de productos sustitutivos de la leche. En definitiva, sólo a estos últimos y al sector primario les serían de aplicación, en principio y con carácter global, las restricciones comunitarias previstas para la agricultura.

Con relación a la concreta inversión que se realice también es de destacar otro punto esencial: la legislación comunitaria se refiere a una actuación directa del sector sobre sí mismo. Si el objeto en que se materializa la inversión no es utilizado como tal bien de inversión en la actividad primaria lo que existe es una diversificación y no serían de aplicación estas directrices ya que sólo inciden en esas actividades.

Por lo que a la aplicación específica se refiere, del amplio abanico que abarcan las directrices agrícolas, las excepciones tributarias que contempla el REF sólo pueden ser fácilmente encajables en las ayudas a la inversión en sus dos modalidades: para explotaciones agrícolas y para empresas dedicadas a la transformación y comercialización de productos agrícolas.

A) AYUDAS A LA INVERSIÓN EN EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS

Esta ayuda está dirigida en exclusiva a las explotaciones agrícolas de producción primaria y su régimen varía en función del tamaño del receptor de la ayuda. A efectos de simplificar y dado que, como hemos visto, los topes máximos de intensidad de las ayudas

son superiores a los previstos en el REF y en el marco multisectorial, haremos únicamente la descripción genérica de la ayuda compatible con el mercado comunitario a nivel global para luego comentar las excepciones que se contemplan para las PYMES.

Con carácter general:

1. Sólo están permitidas por la legislación comunitaria las que tengan por objetivo reducir los costes de producción, mejorar o reorientar la producción, mejorar la calidad y preservar o mejorar el medio ambiente o el bienestar animal.

Hasta este punto no parece existir problema alguno en afirmar que con el REF se cumpliría este parámetro. Las ayudas fiscales que se contemplan en ese marco irán encaminadas a esas finalidades y en este caso no sólo porque la lógica económica así lo exija, sino porque esas imposiciones son también un requisito previo en otro campo de ingresos muy importante para el sector: la percepción de subvenciones. En efecto, éstas son condiciones indispensables para el acceso a los fondos comunitarios y el cumplimiento de esos parámetros ya es exigible desde hace años al sector por motivos extrafiscales.

2. Respecto a los gastos subvencionables sólo son elegibles el inmobiliario (en construcción, adquisición o mejora de inmuebles) la compra o leasing de maquinaria y equipos así como los gastos generales relacionados con estos activos (arquitectos, ingenieros, asesores, estudios de viabilidad y patentes y

licencias) excluyendo impuestos y gastos financieros.

Desde otro punto de vista, son susceptibles de ayuda también los bienes usados salvo que el beneficiario sea gran empresa. En principio, tampoco habría en este punto colisión alguna con los activos aptos para la inversión que prevé el Régimen Económico y Fiscal ya que éste a nivel interno exige el cumplimiento de mayores requisitos para configurar una inversión como inicial excluyendo incluso activos aptos a nivel comunitario como la inversión en suelo.

3. El beneficiario no puede ser una empresa inviable económicamente, es decir, no puede entrar en la categoría comunitaria de empresa en crisis. Este punto es perfectamente asumible desde el punto de vista fiscal al menos desde los artículos 26 y 27 que se basan en la previa existencia de beneficios o de rendimientos para su concesión. Respecto al artículo 25 lo cierto es que, aunque la legislación no lo exija, parece difícil imaginar una empresa que realice inversiones iniciales cuando ya está previamente calificada de inviable.
4. Se establece la prevalencia de la normativa contenida en las correspondientes Organizaciones Comunes de Mercado contra cuyas prohibiciones y restricciones no se puede ir por esta vía. Esta medida cautelar, aunque entre en la lógica comunitaria no tiene mayor importancia para el Régimen Económico y Fiscal ya que su finalidad es general y de contribución al desarrollo económico y

social de Canarias y su aplicación es indiscriminada para todos los sectores, que sufren condicionantes generales que nada tienen que ver con excesos de producción vedados en las OCM.

En efecto, la inclusión de Canarias en la cuota láctea autorizada a España nunca ha sido actualizada por la incorporación de Canarias a la Política Agrícola Común, razón por la que no les son de aplicación las restricciones continentales. En vino, tampoco son de aplicación las llamadas destilaciones obligatorias al autorizarlo así el Régimen POSEI (artículo 18 del Reglamento precitado). Los regímenes de ayuda autorizados en las OCM en los que Canarias participa suelen tener, como en el caso de frutas y hortalizas aplicable al tomate, no restricciones de producción o prohibiciones sino techos de subvencionabilidad que curiosamente la propia Unión Europea multiplica a continuación a través de los programas POSEI.

5. Cabe autorizar ayudas a la inversión para adaptarse a las normativas comunitarias de mejora medioambiental o de bienestar animal que sean recientes (hasta un límite de 36 meses desde su implantación como norma general).
6. Puede subvencionarse la compra de terrenos en los que no se vaya a edificar con el tipo máximo de auxilio del 10%. Ésta era la única advertencia específica que realizó la Comisión Europea cuando autorizó el Régimen de los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 19/1994 y no tanto porque creyera que iba a ser aplicable (de

hecho, no está permitida la materialización en suelo agrícola en estos incentivos) sino porque ésta ha sido una de las mayores novedades de las ayudas al sector en el período 2007/2013.

7. No puede invertirse fabricación de productos de imitación y sustitución de leche y lácteos. Este punto se deriva de la necesidad a nivel comunitario de reducir las producciones lácteas, lo que consiguen con dos medidas. Por un lado imponen al sector una restricción a la producción (tasa láctea por Estado Miembro) y por otro desincentivan la producción de alimentos de similares características y que por tanto les pueden hacer la competencia. Desde el punto de vista de Canarias la realidad es otra; no hay producción de leche suficiente para autoabastecernos, somos adquirentes natos de los excedentes comunitarios lácteos a los que subvenciona el REA y el consumo canario ha ido tradicionalmente también hacia los productos de imitación y sustitución de productos lácteos. En cualquier caso, la prohibición que aquí describimos sólo afecta a las ayudas a la inversión con lo que el tema seguiría abierto para las ayudas de funcionamiento.
8. Se permite la concesión de ayudas a productos específicos o al sector agrícola en general pero se excluyen los siguientes activos:
 - a) Compra de derechos de producción, animales y plantas anuales
 - b) Plantación de plantas anuales
 - c) Inversiones sustitutivas

Una vez más el texto responde a una lógica comunitaria de no fomentar aquellos elementos que favorezcan aumentos de producción sujetos a restricciones comunitarias y expresa su oposición, por otra parte común al régimen de ayudas multisectorial, a las ayudas al funcionamiento ya que parte de que esos son los gastos normales que ha de cubrir por sí misma cualquier explotación económica, ya sea del sector agrario o no. Como hemos visto, esta norma general tiene su excepción en la aplicación a las regiones ultraperiféricas en el marco multisectorial pero también, como veremos, puede aplicarse al sector primario a través de las autorizaciones comunitarias.

El Régimen de las inversiones en la PYME:

A nivel comunitario el concepto de PYME es mucho más amplio que el que conocemos en la legislación interna como empresas de reducida dimensión ya que incluye a todas aquellas empresas que empleen a menos de 250 personas, cuyo volumen de negocio anual no exceda de 40 millones de euros o cuyo balance general anual no exceda de 27 millones de euros y que además cumplan el criterio de independencia tal como se define en la normativa comunitaria de forma similar a la normativa interna española para los grupos de sociedades.

El cumplimiento de estos parámetros implica la aplicación de un régimen especial para la entidad que es común a todos los sectores aunque tiene sus particularidades en agricultura.

En el marco agrícola se permiten las mismas ayudas que se han descrito para las restantes empresas sin que sea necesaria la previa notificación pero con dos excepciones: estas ayudas deben ser generales para todos los sectores agrícolas (salvo que el Estado Miembro considere que hay exceso de producción o falta de salida comercial para algún producto) y tampoco se permite la subvención de obras de drenaje o equipo y obras de regadío salvo que se ahorre el consumo de agua con un mínimo del 25%.

Una vez más el régimen PYME agrario no parece de aplicación lógica a Canarias. En las restricciones iniciales ya hemos hecho nuestros comentarios pero es que además no existe en REF ninguna restricción sectorial ni hay ningún producto de Canarias que tenga problemas de exceso de producción o falta de salida comercial. Todos los productos canarios se mantienen en parámetros inferiores a los permitidos.

Es más, la orientación del programa POSEI es básicamente de incentivo de producción a un territorio claramente deficitario y los problemas de precios que ha sufrido el sector no se derivan de la falta de salida comercial sino de la estructura de los mercados que en ocasiones propician competencias a la baja por parte de terceros países. Respecto al consumo de agua, la cota impuesta puede ser lógica para un territorio no acostumbrado a restricciones pero es del todo punto de imposible cumplimiento en el ámbito normal de una empresa agrícola en Canarias, ya que comprometería seriamente su viabilidad si desperdiciara un recurso que consume, como vimos, el 21% de su coste de

ultraperiferia. Tal entidad sería inviable económicamente y por supuesto no tendría, como hemos visto, acceso a los incentivos del REF.

B) LAS AYUDAS A EMPRESAS DEDICADAS A LA TRANSFORMACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS

Este apartado sí es, lógicamente, de aplicación a la industria agroalimentaria ya que regula la compatibilidad de las ayudas a la inversión para las empresas dedicadas a la transformación y comercialización de productos agrícolas en el sentido anteriormente expuesto.

Las condiciones que debe cumplir la ayuda estatal en este caso son las siguientes:

1. Debe cumplirse lo previsto en el Reglamento 70/2001 de 12 de enero de 2001 (DO L 10 de 13.01.2001) en su artículo 4: las materias son los límites previstos para las PYMES en intensidad, condiciones de cálculo en creación de empleo y activos aptos para la inversión. La regulación es prácticamente idéntica a la contenida en las DAR por lo que podemos partir de que los incentivos del REF los cumplirían. La única diferencia significativa que hemos detectado con nuestro régimen es que el comunitario prevé la adquisición de tecnología como único activo inmaterial subvencionable y que la obligación de mantener el empleo se alarga para estas entidades a 5 años.

2. Son de aplicación las previsiones contenidas en el Reglamento 1628/2006 de la Comisión de 24.10.2006 (DOCE L 302 de 11.11.2006) que en definitiva reproducen también lo contenido en las DAR estableciendo ya aquí sí una regulación idéntica en cuanto a activos inmateriales y mantenimiento del empleo.
3. Establecen incrementos en la intensidad de las ayudas, diferentes en función de la ubicación de las empresas en las regiones asistidas o no y en función del tamaño de las entidades. Dado que los límites establecidos para la evaluación del REF son menores que los del ámbito agrícola damos por cumplidas las referencias.
4. Se prohíben las ayudas para la fabricación y comercialización de productos que imiten o sustituyan a la leche o los productos lácteos.
5. Sólo se admite la ayuda para elementos usados para PYMES en sentido comunitario.

En definitiva parece que se cumplen todos los parámetros de la regulación del REF con la excepción de la previsión del punto 4, respecto a la cual damos por reproducidos los argumentos expuestos.

Una última pincelada puede completar este somero panorama de las ayudas aplicables al sector: España debió presentar durante el año pasado (o durante 2008 si eran ayudas a la inversión en transformación y comercialización) las medidas apropiadas

para adaptar las ayudas existentes a las DAF, y no consta que se hayan presentado a la Comisión como tales las relativas al REF por lo que no parece descabellado interpretar que el propio Estado Miembro ha hecho el ejercicio que ahora estamos abordando y ha llegado a la conclusión de que no es necesaria ninguna adaptación del régimen al sector.

En definitiva las grandes diferencias que nos encontramos entre el régimen de las DAR y la legislación sectorial agrícola y forestal se centran en:

- Su objeto exclusivo: Inversiones en actividades agrícolas, comerciales o de transformación con las restricciones expuestas.
- La caracterización de los sujetos que invierten: en principio exclusivamente los que se dedican al sector agrícola con las salvedades expuestas.
- El tamaño del titular de la explotación: en función de él será normalmente aplicable el régimen de PYMES y por tanto no habrá necesidad alguna de notificación previa con la excepción de las ayudas de funcionamiento que siempre precisarán de notificación previa.

V. TRASLACIÓN DEL RÉGIMEN COMUNITARIO EN LA LEGISLACIÓN INTERNA

Las referencias que se contienen al sector agrícola y forestal en la legislación interna española no resultan, a mi juicio, nada clarificadoras del régimen concreto a aplicar en el sector.

Por un lado la Disposición Adicional Cuarta del Real Decreto-Ley 12/2006 que impone la redacción vigente de los incentivos REF se refiere a esta cuestión en los siguientes términos:

"La aplicación de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 25, 26 y 27, y en la sección 2.ª del capítulo III del título V de la Ley 19/1994, por parte de las empresas que lleven a cabo actividades de producción, transformación o comercialización de productos agrícolas comprendidos en el anexo I del Tratado de la Comunidad Europea, quedará condicionada a lo dispuesto en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal 2007-2013, teniendo en cuenta las especialidades que se deriven de la condición ultraperiférica de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Reglamentariamente se establecerán los términos y los límites de dicha aplicación."

Del tenor literal del precepto transcrito destaco las siguientes cuestiones:

1. El régimen comunitario es de aplicación a todos los incentivos del REF. La inclusión del artículo 26 y del régimen de la ZEC (como hemos visto, ayudas de funcionamiento) no es casual, la implicación de la legislación sectorial agrícola también ha de ser examinada.
2. Aunque la legislación nombre exclusivamente las directrices que antes hemos examinado, son también de directa aplicación las exoneraciones y regímenes de las PYMES aunque no estén nombradas específicamente y ello porque la legisla-

ción comunitaria de ayudas de estado es directamente aplicable en todos los Estados Miembros sin necesidad de traslación específica al derecho interno.

3. Las especialidades que se derivan de la condición de región ultraperiférica a que se refiere el precepto necesariamente han de reconducirse a aquellas excepciones utilizadas por el régimen REF, esto es, a las ayudas de funcionamiento porque otras cuestiones tales como exceptuar algunas ayudas a la inversión para la compra de tierras o permitir una mayor intensidad requerirían una nueva notificación y se conceptuarían como nuevas ayudas a nivel comunitario.
4. Existe una, a mi juicio, clara deslegalización en la aplicación del REF al sector ya que su aplicación se condiciona al cumplimiento de una legislación comunitaria (a la que no hay nada que objetar) y a un reglamento en el que se establecen los "términos y límites de dicha aplicación".

El primer comentario que merece tal redacción es que el legislador parece estar dando por supuestos o sabidos muchos condicionantes de la legislación comunitaria. En España tradicionalmente los incentivos fiscales han sido mucho más explícitos con sus ámbitos de aplicación tanto por el mandato del principio de su establecimiento por ley (artículo 8 de la LGT) como para facilitar la interpretación correcta de la norma, o para evitar extender más allá de sus términos estrictos su ámbito de aplicación (artículo 14 de la LGT). No cabe duda de que a nivel interno los beneficios fiscales han de reunir las

características de precisión de ámbito y claridad en la legislación a la que reenvían por lo que este artículo parece cumplir más una exigencia de la Comisión Europea de un compromiso público que un examen pormenorizado de las consecuencias de la aplicación sectorial expuesta.

El segundo inciso que me gustaría hacer al respecto es acerca de la entrada en vigor de los incentivos REF para el sector agrícola y forestal. No parece que sea necesario esperar al desarrollo reglamentario para que se especifiquen tales términos y límites. A estos efectos, considero que la entrada en vigor del Reglamento un año más tarde que la de la redacción legal tiene sólo una fuerza interpretativa y que, a falta de su existencia para las rentas de 2007, los incentivos fiscales son de aplicación directa en ese período siempre que cumplan los condicionantes comunitarios.

El otro marco legal de aplicación del REF al sector primario se contiene en el Reglamento de estos incentivos. En efecto, el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias ha entrado en vigor el uno de enero de este año. El texto se ha ocupado del desarrollo reglamentario de los incentivos estudiados en las materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona Especial Canaria (en adelante RD1758).

Esta norma reglamentaria solamente se ocupa del tema que estudiamos en el artículo 37.1 con el siguiente tenor literal:

" La aplicación de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por parte de los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades de producción, transformación o comercialización de productos agrícolas comprendidos en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea se ajustará a los términos y condiciones previstos en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal 2007-2013, en las disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladoras de la concesión de ayudas de Estado y en los actos dictados en su aplicación.

En particular, se tendrá en cuenta lo establecido en tales disposiciones respecto del tipo de inversión a que se puede destinar la ayuda, del montante máximo a percibir, de las condiciones especiales establecidas en función del tamaño de la persona o entidad titular de la explotación, del objeto de la actividad a que se afectarán los activos en que se concrete la inversión o en relación con cualquier otra circunstancia, así como las que se puedan establecer en atención a la condición de ultraperifericidad de las Islas Canarias, en los términos establecidos por las referidas disposiciones y actos de Derecho comunitario."

Analizando la disposición llaman la atención los siguientes aspectos:

1. Sistemáticamente el precepto se sitúa en el título V "control de incentivos y acumulación de ayudas derivados de la aplicación del Derecho comunitario", es decir en un ámbito general de los incentivos, pese a que el precepto sólo hace

referencia a los artículos 25 y 27, obviando el mandato legal que se refería también a los artículos 26 y al régimen especial de tributación de las entidades ZEC.

2. Ya se especifican todas las normas comunitarias de aplicación al sector al enunciar "disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladoras de la concesión de ayudas de estado y en los actos dictados en su aplicación", circunstancia que por otra parte debía ser obvia y no sólo para este sector pero que es particularmente importante por la aplicación parcial de esta legislación sectorial a los de transformación y comercialización de productos enumerados en el Anexo I del TCE como se explicó antes y que además contiene una novedad: el traslado de la carta de naturaleza que tiene en Derecho comunitario el acto de concesión de compatibilidad con él que realiza la Comisión Europea y que es capaz de imponer restricciones de concesión que son incluso más vinculantes que el propio derecho positivo interno del Estado Miembro que las desarrolla.
3. En el ámbito material el Reglamento sólo desgana los elementos a tener en cuenta para verificar que se cumplen las condiciones aplicables al sector y que han quedado expuestos en el epígrafe anterior pero no concreta ni especifica como establecía la norma legal cuáles son esas limitaciones.

De la conjunción de todos estos elementos tampoco parece que pueda

extraerse una clara conclusión acerca de las normas de aplicación de los incentivos REF al sector agrícola, por lo que parece que es conveniente una aproximación al problema incentivo por incentivo para estimar su magnitud. Vamos pues a ir examinando cada uno de ellos para calibrar su importancia relativa y examinar las alternativas que pueden ofrecerse al aplicador del derecho.

A) LAS AYUDAS CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 25 Y SU INCIDENCIA EN EL SECTOR AGRÍCOLA

Como ya hemos visto antes, este artículo a nivel comunitario es claramente una ayuda a la inversión y por tanto entrarán en juego las restricciones comunitarias antes enumeradas. No obstante, el cumplimiento de esa normativa habrá que combinarla también con la propia definición del incentivo que se realiza a nivel interno.

En este marco, está claro que no pueden acogerse a este artículo ni las inversiones de sustitución ni las de compra de terrenos ni los bienes usados cuando la entidad no sea de reducida dimensión a efectos internos (esto es, cuando no facture más de 8 millones de euros anuales) pero al examinar también la incidencia práctica del incentivo combinando las dos legislaciones, lo cierto es que la incidencia del incentivo ya sería escasa por sí misma sin restricciones adicionales.

En principio parece lógico pensar que la adquisición de los bienes de inversión va a producirse a los proveedores naturales

que operan en el mercado y dado que los productos agrícolas sin transformación van a tributar normalmente al tipo cero (al 5 en caso de las flores) no podrían, en principio, acogerse a una exención que exige que el beneficiario no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales la visión es diferente: aquí lo que prima es el carácter de bien de inversión adquirido a un particular. El supuesto habitual de aplicación sería la compra de terrenos a particulares, en cuyo caso tampoco operaría la exención (si la compra es sólo de suelo lo excluye el artículo 25 y si es de inmueble no entra la restricción comunitaria). Si es otro el objeto adquirido con alegación de exención tampoco es fácil que opere la exención dado el límite legal del importe mínimo por objeto adquirido de 3.005,06 euros salvo quizás en la venta de un elemento de transporte para uso interno adquirido por una entidad de reducida dimensión que no sea una inversión sustitutiva y que tenga homologación por su exclusiva aplicación agraria.

Como vemos, en este supuesto las exclusiones comunitarias respecto a las inversiones de sustitución, de plantación de plantas anuales o de obras de drenaje o equipo y obras de regadío son en realidad de poca aplicación práctica para este incentivo y no porque no sean de aplicación directa, sino porque la normativa que conforma el incentivo a nivel interno no lo permite.

B) EL SECTOR AGRÍCOLA Y EL ARTÍCULO 26 DE LA LEY 19/1994

El enfoque es radicalmente distinto en el análisis del artículo 26. Si bien, como ya comentamos antes, éste es uno de los artículos enumerados en el texto del Real Decreto Ley, lo cierto es que no le es de aplicación la legislación contemplada en el Reglamento que hemos transcrito ya que el texto literal del precepto no contempla este incentivo.

El tema que suscita esta omisión es, obviamente, si a este artículo le afectan las restricciones que hemos enumerado o al ser una ayuda a funcionamiento autorizada no estará sujeto a estas limitaciones.

Mi opinión, eso sí puramente personal y a la espera de que la Dirección General de Tributos pueda pronunciarse al respecto, es que este incentivo es de plena aplicación al sector agrario sin más restricciones que las que se contemplan en el texto vigente del artículo 26 de la Ley 19/1994.

Este incentivo no se ha modificado sustancialmente desde su inicial autorización comunitaria. La bonificación ha pasado con éxito ya cuatro exámenes de compatibilidad con el derecho comunitario (los expedientes N144/96 sobre su redacción inicial, N773/2002 de eliminación de su carácter decreciente y temporal, N 84/2005 de prórroga de su vigencia hasta 31.12.2006 y finalmente N377/2006 actualmente vigente). En todos ellos la Comisión ha estimado que la medida contribuye a "superar las desventajas permanentes de las Islas Canarias" como

región ultraperiférica y que realmente contribuye a paliar el coste de los factores que enumera el TCE como factores que limitan gravemente el desarrollo de Canarias. No parece pues que exista, desde una perspectiva comunitaria, mayor problema en su aplicación directa a todo el sector primario agrícola.

Por otra parte, no podemos olvidar que todas las restricciones que hemos enumerado y que configuran el marco de aplicación de las ayudas de estado al sector son aplicables sólo a las ayudas a la inversión y que la reserva para ayudas de funcionamiento que realiza la Comisión en las directrices generales y las específicas del sector se ha cumplido al haberse notificado el proyecto antes de su entrada en vigor y haber demostrado, incluso antes de que entraran en vigor las DAF, la proporcionalidad de la medida adoptada.

Otra interpretación nos llevaría al planteamiento ilógico de un incentivo fiscal de contenido casi vacío. Efectivamente, las bonificaciones que prevé el artículo 26 son para los sectores de las "actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras". Si el incentivo se prevé a nivel interno para impulsar la producción de bienes físicos en Canarias y específicamente nombra a estos sectores sin mayor limitación que la genérica de directrices, parece razonable concluir que la Comisión ha seguido la misma línea que ya inició en su primer examen de 1996 considerando adecuado el incentivo.

También parece ser ésta, sin haber sido explicitada, la interpretación estatal ya que un año después de haber aprobado los nuevos incentivos mediante Real Decreto Ley no

ha visto ningún tema específico que haya que desarrollar en el Reglamento para este incentivo cuando sí ha modulado la aplicación de los demás incentivos para el sector agrícola. Es más, en las escasas ocasiones en las que el Ministerio se ha pronunciado sobre la aplicación de este incentivo, se ha limitado a reproducir la legislación interna, sin agregar limitaciones que también deberían, de ser aplicables, dejar fuera del incentivo a quien realiza la solicitud (consultas vinculantes V15491-08 realizada por los productores de

plátano o V1328-07 formulada por productores de productos cárnicos salados).

En cualquier caso, para hacernos una idea del importe al que podría ascender este incentivo en el sector puede servir el estudio que realizaron las dos Universidades Canarias¹ para el periodo 1994/2002, sobre una muestra representativa de empresas canarias, a tenor del cual el montante medio al que asciende la bonificación en el sector primario no sería muy importante, quedando superado con creces por la industria.

CUADRO 5
APROVECHAMIENTO DE LA BONIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 26 POR EL SECTOR PRIMARIO Y POR LA INDUSTRIA

PERMANECEN 1999-2002	1999	2000	2001	2002
AGRICULTURA				
Total bonif. Bbs. corporales miles € sector	313	198	116	226
Media miles € sector	28,45	18	10,54545	20,54545
Mediana miles € sector	20	15	10	18
Desviación típica	5,16	2,44	0,97	1,14
% Total bonifi. año	5,16%	2,98%	1,84%	3,81%
Total DIC miles € sector	118	112	423	559
Media miles € sector	10,72	10,18	38,45	50,81
Mediana miles € sector	10	8	20	44
Desviación típica	0,74	2,76	9,36	1,02
% Total DIC año	0,42%	0,38%	1,96%	2,22%
INDUSTRIA				
Total bonif. Bbs. corporales miles € sector	5.414	5.617	5.939	5.229
Media miles € sector	72,18	72,94	77,12	68,80
Mediana miles € sector	60	71	60	60
Desviación típica	2,30	0,08	6,60	2,26
% Total bonifi. año	89,28%	84,54%	94,18%	88,21%
Total DIC miles € sector	4.952	5.751	5.073	4.705
Media miles € sector	66,02	74,65	65,82	61,90
Mediana miles € sector	60	65	60	59
Desviación típica	8,80	2,19	1,93	2,82
% Total DIC año	17,54%	19,47%	23,55%	18,69%

¹ Estudio "Los aspectos económico financieros de la RIC en el período 1994-2002". Universidades de Las Palmas de Gran Canaria y La Laguna. Diciembre 2004.

C) LA APLICACIÓN DE LAS LIMITACIONES COMUNITARIAS DEL SECTOR AGRÍCOLA A LA ZONA ESPECIAL CANARIA

Este es el segundo incentivo de los “desaparecidos” de la lista que estableció el Real Decreto Ley ya que tampoco ha sido desarrollado por el Reglamento. Como veíamos al principio, esta ayuda de funcionamiento ha sido declarada plenamente aplicable al sector primario en general siempre que se respete el contenido de las DAF “o a cualquier otra disposición comunitaria que las sustituyan” (punto 17 de la autorización comunitaria en el expediente N 376/2006).

Ese genérico compromiso que fue trasladado en el Real Decreto Ley ha sido también revalidado por las autoridades españolas ante la Comisión Europea muy recientemente y ya vigente el Reglamento: en el expediente N741/2007 al autorizar la ampliación del período de disfrute del régimen para este tipo de entidades hasta 2019. La Comisión se limita a observar que la dificultad estructural que padecen todas las entidades, inscritas o no en la ZEC, es permanente y que el instrumento fiscal es proporcional a esa desventaja por lo que no tiene inconveniente en autorizar su vigencia incluso fuera del período de programación normal, que finalizaría en 2013.

En este punto parece no haber pues mayores dificultades en admitir que en el marco normal de desenvolvimiento de una entidad ZEC que quisiera operar en el sector primario no existirían limitaciones para la aplicación del régimen fiscal y que si se hubiera detectado algún tipo de problema al menos en

este incentivo, ya se habría planteado en la segunda autorización.

D) LA APLICACIÓN DE LA RESERVA PARA INVERSIONES EN EL SECTOR AGRÍCOLA

Éste es sin duda el marco más problemático para la aplicación de incentivos en el sector agrícola. Así como en los otros incentivos examinados anteriormente el tenor literal del texto español o el examen individualizado a que se sometió la bonificación hacen que la decisión sea más fácil, en este incentivo la decisión acerca del marco de aplicación es mucho más complicada.

Las razones de la complejidad son de índole jurídica, económica y, cómo no, política.

Jurídicamente resulta que estamos examinando un incentivo que para la Unión Europea engloba tantas ayudas como grupos de activo en que materializamos la Reserva para Inversiones. En efecto, para la Comisión Europea las ayudas con inversión inicial de las previstas en la letra a) del apartado 4 del artículo 27 que regula la ayuda o el empleo previsto en la letra b) del mismo artículo y apartado, son ayudas a la inversión y por tanto, como hemos visto, sujetas a determinadas limitaciones, también en el campo agrícola. Las demás ayudas contempladas en el resto de los apartados son ayudas de funcionamiento que, como hemos visto, no tienen a priori un criterio de compatibilidad comunitaria al que acogerse y existe sólo una remisión al caso concreto. Por su parte y a nivel interno, el propio funcionamiento de la Reserva hace

que lo habitual sea pasar de un tipo de ayuda a otro sin mayores problemas para el resto de los sectores ya que casi cualquier inversión de sustitución es apta para materialización de la Reserva, mientras que en el sector agrícola estaría, en función de cómo se interprete la autorización, vedada tal aplicación.

Políticamente porque es cierto que la Comisión Europea ha autorizado la ayuda y como tal ente con personalidad jurídica ha dictaminado esa compatibilidad recordando eso sí que las normas sectoriales agrícolas pueden ser de aplicación y que en su caso habría que proponer medidas apropiadas, pero también lo es que la Dirección General que la autorizó no es la competente por razón de la materia y que España debe respetar el compromiso, vin-

culante a nivel jurídico, que asumió de respetar la legislación comunitaria sectorial.

Económicamente porque éste es el incentivo que agrupa el 80% de la utilización de los incentivos fiscales del REF.

Quizás a efectos meramente ilustrativos merezca la pena resaltar cuál ha sido, según el estudio de las universidades canarias precisado, el comportamiento del sector en dicha utilización.

Respecto a las dotaciones, la utilización del incentivo ha sido ciertamente escasa si atendemos a una comparación con otros sectores. En efecto, según el estudio, las dotaciones del sector giran en torno al 0.5% de las dotaciones medias del periodo 1999/2002 y el industrial abarca el 10% de las totales.

PERMANECEN 1994-2002	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
AGRICULTURA									
Total dot. miles € sector	0	0	499	0	1.046	1532	378	636	790
Media miles € sector	0	0	99,8	0	209,2	306,4	75,6	127,2	158
Mediana miles € sector	0	0	0	0	0	0	0	0	14
Desviación típica	0	0	23,16	0	35,02	119,56	100,14	184,43	244,14
% Total dotaciones año	0,00%	0,00%	0,29%	0,00%	0,44%	0,67%	0,18%	0,26%	0,51%
INDUSTRIA									
Total dot. miles € sector	14.650	22.035	26.424	19.997	31.810	27.328	22.626	29.687	27.765
Media miles € sector	271,22	373,48	426,19	322,53	497,03	427	348,09	456,72	433,89
Mediana miles € sector	158	93	110,5	99	136,5	82	54	72	65
Desviación típica	453,23	592,31	507,59	478,04	822,07	675,22	515,75	780,29	588,4
% Total dotaciones año	14,37%	16,00%	15,14%	11,77%	13,50%	11,97%	10,59%	12,25%	18,03%

Con relación a los activos de materialización el mismo estudio destaca la opción del sector primario por inversiones en instalaciones técnicas (26%) y terrenos y construcciones (20%), ambos como hemos visto afectados en este período con restricciones, ya sea

por aplicación de la normativa interna (los terrenos fundamentalmente), ya por la comunitaria.

A nivel interno el principio de seguridad jurídica a que nos obliga la Ley General

Tributaria exigirá, al menos a medio plazo, que se clarifique la situación en la que queda el sector.

No obstante lo cual, sí hay un dato significativo que hay que tener en cuenta: el tema de discusión no es ni puede serlo a nivel comunitario la exclusión del sector primario de los incentivos fiscales sino sólo una parte de la inversión que realiza. Si la exclusión fuera total como lo es la de los servicios intra-grupo o la de las actividades financieras de las ayudas de funcionamiento, la restricción tendría que haber sido como ésta, incorporada al texto con rango de Ley. La cuestión es una decisión sobre dos temas:

1. Si son aplicables las limitaciones de ayudas a la inversión que hemos visto.
2. Si la autorización abarca o no la concesión de una ayuda a funcionamiento que permita recoger las inversiones prohibidas en el marco comunitario para las ayudas a la inversión.

VI. OPCIONES INTERPRETATIVAS PARA LA TRIBUTACIÓN DEL SECTOR AGRÍCOLA

Las opciones de interpretación de la norma, en un marco puramente técnico, podrían agruparse en las siguientes:

1. Interpretar que la remisión legal y reglamentaria a las directrices sectoriales de agricultura impiden la aplicación de los artículos 25 y 27 para las actividades de producción, transformación o comercialización al no

contar con el examen previo de la Dirección General competente dentro de la Comisión Europea. Esta opción es la más dura posible y creo que debe descartarse directamente. Lo que impide la normativa comunitaria, como hemos visto, es un determinado tipo de inversiones para esos sectores y el alcance de las limitaciones se atenúa cuando el tamaño de la empresa es menor e incluso permite intensidades mayores que las previstas en la normativa de los incentivos fiscales o la posibilidad de su concesión sin la previa notificación.

2. Restringir la aplicación de los incentivos previstos en los artículos 25 y 27 en función del tipo de inversión que pretendan llevar a cabo. El borrador inicial del desarrollo reglamentario que se sometió a consulta pública parecía optar por esta interpretación ya que trasladaba las limitaciones que tiene prevista la normativa comunitaria en las ayudas a la inversión sin notificación previa al texto reglamentario. Así excluía de ambos incentivos las inversiones para:

- La compra de derechos de producción, animales y plantas o semillas anuales
- La plantación de plantas anuales
- Las obras de drenaje o equipo y obras de regadío, salvo si se genera una reducción del consumo del agua mayor del veinticinco por ciento.
- Las inversiones sustitutivas, entendiéndose por tales las inversiones que se limiten a sustituir un edificio o una máquina existentes, o partes de los mismos, por un edificio o una máqui-

na nuevos y modernos, sin ampliar la capacidad de producción en más de un veinticinco por ciento o sin introducir cambios fundamentales en la naturaleza de la producción o la tecnología correspondiente.

- La fabricación de productos de imitación y sustitución de la leche y los productos lácteos, entendiendo por tales aquellos que pueden confundirse con ellos, pero cuya composición se diferencia en que contienen grasas o proteínas de origen no lácteo, tengan o no proteínas derivadas de la leche.

Estas limitaciones permitirían no notificar previamente a la DG Agricultura y Desarrollo Rural de la Comisión Europea la concesión de tales ayudas ya que el reglamento de las PYMES al que antes aludíamos exonera este trámite siempre que se cumplan esas condiciones y probablemente estén apoyadas en que la práctica totalidad de las empresas canarias cumplen los parámetros de volumen y empleo requeridos por la normativa comunitaria pero tiene el inconveniente de que es más restrictiva que la propia legislación europea al incluir en la restricción un universo de actuación más amplio que el que tiene que aplicar estas prohibiciones. Así, deja fuera de todo el escenario a un tipo de fabricación muy tradicional en el archipiélago y deja sin efecto la modalidad de materialización más utilizada en Canarias y que más ha contribuido tradicionalmente al desarrollo económico: la inversión de sustitución que engloba la letra c) del apartado 4 del incentivo.

Creo que esta opción debe también descartarse ya que el propio Ministerio ha optado en el texto reglamentario por una remisión exacta a la normativa comunitaria y a los actos en aplicación de ella, si bien parece ser la que ha mantenido el Gobierno de Canarias al incluir entre las peticiones de futuro de las regiones ultraperiféricas para la agricultura el desarrollo de la previsión de ayudas de funcionamiento partiendo de la inaplicación al sector de los artículos 25 y 27.

3.- Aplicar las limitaciones de la normativa comunitaria en sus estrictos términos: esto es, aplicando las limitaciones existentes en las ayudas a la inversión que hemos reproducido pero interpretando que la compatibilidad de las ayudas de funcionamiento para el sector son incuestionables al haber sido examinadas por la Comisión Europea. A efectos prácticos como ya hemos visto, esta opción implicaría la práctica desaparición del sector agrícola del artículo 25 pero conservaría las inversiones que no están comprendidas en las letras a) y b) del artículo 27.

Ésta parece ser, hoy por hoy y a reserva de que exista un pronunciamiento específico por el Ministerio y por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, la opción conservadora más acorde con el contenido del Reglamento.

A la espera de que en el futuro pueda irse clarificando más el panorama a nivel comunitario por el pronunciamiento expreso que ha solicitado el Gobierno de Canarias, lo cierto es que el Ministerio de Economía y Hacienda parece tenerlo algo más claro.

En efecto, ya se ha producido un pronunciamiento del carácter abierto del Ministerio para este tipo de actuaciones. En consulta vinculante de 19 de marzo de 2007 (V0567-07) la Dirección General de Tributos se ha pronunciado aceptando que, ya vigente esta redacción, la adquisición de plantas madre sea un activo apto para la materialización de la Reserva para Inversiones.

VII. CONCLUSIONES

1. La normativa interna española que remite a la aplicación de la legislación comunitaria de ayudas de estado en el sector agrícola no aclara los términos y condiciones en los que el sector de la producción, transformación y comercialización puede disfrutar de los incentivos previstos en el REF.

2. Las extremas cautelas que se han impuesto desde la Comisión Europea en las

autorizaciones de las ayudas y que han sido parcialmente recogidas a nivel interno han de ser atemperadas con la realidad económica de Canarias, solicitando, si fuera necesario, un pronunciamiento adicional de las autoridades comunitarias.

3. En todo caso a nivel interno español es preciso un pronunciamiento expreso de la Administración concretando la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados que se contienen en la normativa legal y reglamentaria.

4. Se prevé un pronunciamiento expreso por parte de la Comisión acerca de los criterios a seguir en la concesión de ayudas de funcionamiento para las regiones ultraperiféricas que puede ayudar a clarificar mucho este panorama.